



CVRIA

Boj proti daňovým podvodom, únikom a zneužitiam  
a **rozhodovanie slovenských súdov** v oblasti daní z  
pohľadu judikatúry Súdneho dvora EÚ

**Daniel Šváby**  
(Súdny dvor Európskej únie)



CVRIA

■ **Slovenské daňové veci pred SD:**

- \*Mihal, C-456/08 (21.5.2008)
- \*Profitube, C-165/11 (8.11.2012)
- \*EK v. Slovensko, C-361/13 (16.9.2015)
- \*Kovozber, C-120/15 (21.10.2015)
- \*BB construct, C-534/16 (26.10.2017)
- \*Volkswagen, C-533/16 (21.3.2018)



- **Smernica DPH (2006/112)** zrušila a nahradila od 1. januára 2007 právnu úpravu Únie v oblasti daní z obratu – spoločného systému dane z pridanej hodnoty (DPH), a to najmä **šiestu smernicu DPH** (smernicu Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977).
- Ustanovenia platnej smernice DPH (2006/112) sú v podstate zhodné so zodpovedajúcimi ustanoveniami šiestej smernice (rozs. z 21.6.2012, C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid, bod 3).



- Okrem smernice DPH (2006/112), spomeniem aj **smernicu 2008/9**, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie DPH ustanovené v smernici 2006/112 zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte.
- Moja prezentácia nepokryje celú problematiku DPH.
- Najmä sa nedotkne rôznych osobitných režimov.



- Ústava Slovenskej republiky bráni fundamentálne ekonomické mechanizmy fungovania štátu aj tým, že >z predmetu referenda – nástroja priamej demokracie, prostredníctvom ktorého môžu občania rozhodovať o dôležitých otázkach verejného záujmu, sú vylúčené **dane**, odvody a štátny rozpočet (čl. 93 ods. 3 Ústavy SR)<
- Dodatokový protokol k EDLP (čl.1 ods. 2) obmedzuje ochranu majetku z podobných dôvodov.



- V daňových veciach najvýraznejšie dochádza k stretu práva a ekonómie. V dôsledku toho v právnom výklade daňovej normy dominuje jej ekonomický účel.
- Prekrývanie práva s ekonómiou robí z daňového práva jedno z najtechnickejších a najzložitejších právnych odvetví.



- Okrem toho, zdaňovanie hospodárskej činnosti je jedna z najregulovanejších oblastí, a to nielen v rámci Únie. Pri podávaní daňových priznaní a platení príslušných platieb štátu sa musia rešpektovať všetky pravidlá, ktoré sa na vec vzťahujú.
- Pre správnu interpretáciu a aplikáciu daňového práva je preto nevyhnutné pravidelné štúdium. Inými slovami: je nevyhnutná špecializácia.



## E. Munch, *Jurisprudence*





- Z judikatúry SD vyplýva pre súd členského štátu **povinnosť konformného výkladu** vnútroštátneho práva.
- Vnútroštátny súd je tak povinný vykladať svoje vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel smernice DPH, aby sa dosiahol ňou sledovaný výsledok.
- Táto povinnosť však nemôže slúžiť ako základ na výklad *contra legem* vnútroštátneho práva.



- **Zásada konformného výkladu** však vyžaduje, aby vnútroštátne súdy urobili všetko, čo je v ich právomoci, pričom zohľadnia vnútroštátne právo ako celok a uplatnia výkladové metódy, ktoré toto právo uznáva, aby zaručili úplnú účinnosť smernice DPH a dospeli k riešeniu, ktoré je v súlade s účelom sledovaným predmetnou smernicou (pozri, *mutatis mutandis*, rozs. z 5. 9. 2012, Lopes Da Silva Jorge, C-42/11, body 55 a 56, ako aj citovanú judikatúru).



■ **Dve pravidlá výkladu podľa Ústavného súdu SR**

(PL. ÚS 21/2014-96, bod 98):

- 1. K výkladu právnych predpisov a ich inštitútov nemožno pristupovať len z hľadiska textu zákona, a to ani v takom prípade, keď sa text môže javiť ako jednoznačný a určitý, ale predovšetkým podľa zmyslu a účelu zákona, ako aj v záujme ochrany ústavnoprávnych princípov vrátane ochrany základných práv.



- 2. Pri výklade slúžia aj ostatné interpretačné prístupy postavené na roveň gramatickému výkladu, najmä teleologický a systematický výklad vrátane ústavne konformného výkladu, ktoré sú spôsobilé v kontexte racionálnej argumentácie predstavovať významný korektív pri zistení obsahu a zmyslu aplikovanej normy.
- Tieto výkladové metódy umožňujú riešenie, ktoré bude v súlade s účelom sledovaným smernicou DPH.



- Z požiadavky jednotného uplatňovania práva Únie, ako aj zo zásady rovnosti však vyplýva, že znenie ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje nijaký výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a rozsah pôsobnosti, v zásade vyžaduje v celej EÚ autonómny a jednotný výklad.
- Porušenie práva Únie je dostatočne závažné vtedy, ak je v zjavnom rozpore s judikatúrou Súdneho dvora (Tomášová (rozs. z 28.7.2016, C-168/15).



- Každý pojem práva Únie, ktorý neobsahuje nijaký výslovný odkaz na právo členských štátov, sa teda musí na území Únie vykladať autonómne a jednotne s prihliadnutím na znenie tohto ustanovenia, jeho kontext, ako aj ciele právnej úpravy, ktorej je súčasťou (rozs. z 29. 10. 2015, Saudağor, C-174/14, bod 52).
- SD uplatňuje pri výklade práva Únie tak doslovný, ako aj systematický a teleologický výklad.



- Ustanovenia práva Únie sa musia vykladať pri zohľadnení verzií vo všetkých jazykoch Únie.
- Formulácia použitá v jednej z jazykových verzií ustanovenia práva Únie sa totiž nemôže chápať ako jediný základ na výklad tohto ustanovenia, respektíve nemôže sa považovať za ustanovenie, ktoré má prednosť pred inými jazykovými verziami.



- Vo veci **BB construct** NS položil, okrem otázky ohľadne zásady *ne bis in idem*, aj ďalšie otázky.
- Z nich jedine otázka slobody podnikania podľa čl.16 Charty spojená s výškou daňovej zábezpeky vo vzťahu k zásade proporcionality mala opodstatnenie.
- Povinnosť zložiť zábezpeku môže totiž v určitých prípadoch viesť k výsledku, ktorý prekračuje to, čo je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a zabránenie daňovým podvodom.





- Z hľadiska **zásady proporcionality** SD «skritizoval» najmä automatizmus slovenského algoritmu, podľa ktorého sa stanoví výška kaucie v štyroch smeroch:
  - > zdaniteľná osoba sa nemôže vyjadriť k výške kaucie;
  - > kaucia takto neprihliada na všetky informácie;
  - > nie je primeraná riziku budúcich nedoplatkov ani výške zohľadňovaných daňových dlhov a
  - > nezohľadňuje úlohu spoločníka (konateľa) pri založení a riadení v dotknutých spoločnostiach.



- SD teda pripustil princíp daňovej zábezpeky ako prostriedok, ktorý je odôvodnený cieľom zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť daňovým podvodom.
- Ako podmienku súladu danej kaucie so smernicou však SD stanovil, že jej zloženie vo výške 500 000 € nesmie zjavne neprimerane zasahovať do slobody podnikania dotknutej spoločnosti.
- Nesmie ju teda neodôvodnene zbaviť zdrojov a brániť jej v tom, aby začala svoju hospodársku činnosť.



- Vo veci **Volkswagen** NS položil otázku, či zaniká právo na vrátenie (odpočítanie) DPH, ak od dodania tovaru uplynula zákonom stanovená prekluzívna lehota, ale zdaniteľná osoba nedisponovala faktúrami DPH a nevedela nič o splatnosti tejto dane?
- Odpoveď SD bola negatívna: « Nie, nezaniká! »
- Pred vystavením faktúr dodávateľom, ktoré zahŕňali DPH, zdaniteľná osoba totiž objektívne nemohla uplatniť svoje právo na vrátenie (odpočet) dane.



- Vráťme sa k začiatku tohto sporu, ktorý vznikol v dôsledku iného výkladu slovenského správcu dane:
- Pri pôvodnom dodaní tovaru Volkswagenu dodávateľa Hella nevyúčtovali daň DPH.
- Opravu dane dodávateľa urobili až následne za viac ako 5 rokov, t. j. za viac ako je prekluzívna lehota.
- Správca dane viazal uplatnenie práva na odpočet DPH na okamih pôvodného dodania tovaru a ten istý okamih považoval aj za začiatok prekluzívnej lehoty.



■ V rámci tejto veci postupne rozoberiem tieto otázky:

- 1) Hmotnoprávne a procesnoprávne podmienky práva na odpočítanie DPH podľa smernice o DPH;
- 2) zásada daňovej neutrality;
- 3) zásada právnej istoty;
- 4) oneskorené a podvodné nezaplatenie DPH.



■ Ad 1) Východiskovým bodom každej úvahy o materiálnych a formálnych podmienok práva na odpočet DPH je premisa, podľa ktorej:

« právo zdaniteľných osôb odpočítať od vlastnej DPH, ktorú majú zaplatiť, tú sumu DPH, ktorá je splatná alebo už zaplatená na vstupe z dodaných tovarov alebo prijatých služieb (t.j. DPH, ktorú dodávateľ zahrnul do ceny dodaného tovaru/poskytnutej služby) »

■ je **základnou zásadou** spoločného systému DPH.



- Režim odpočtu dane podľa smernice o DPH spočíva v tom, že umožňuje jednotlivým aktérom obchodného (distribučného) reťazca odpočítať od základu svojej dane sumu DPH, ktorú každý z nich zaplatil vlastnému dodávateľovi z príslušnej transakcie, a odvieť tak správcovi dane len tú časť DPH, ktorá zodpovedá rozdielu medzi cenou, za ktorú každý z nich dodal tovar svojmu odberateľovi, a cenou, ktorú zaplatil svojmu dodávateľovi.



- Právo na odpočet nemôže byť v zásade obmedzené.
- Toto právo je však podmienené splnením tak hmotnoprávných, ako aj procesnoprávných podmienok alebo požiadaviek.
- Toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane, ktoré zaťažujú plnenia (t.j. dodávky tovaru alebo poskytnutie služieb) uskutočnené na vstupe.



- Zamietnutie tohto práva je možné **ako výnimka zo zásady** prakticky len pri týchto dvoch situáciách:
  - i) Keď porušenie formálnych požiadaviek má za následok nepreukázanie splnenia hmotnoprávných požiadaviek práva na odpočítanie DPH.
  - ii) Ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo uplatňuje podvodne a zdaniteľná osoba mala prinajmenej vedieť, že dotknuté plnenia sú priamo alebo nepriamo súčasťou podvodu.



- Predmetná vec medzi tieto prípady jasne nepatrila:
- V rokoch 2004 až 2010 spoločnosti Hella dodávali Volkswagenu tovar a na svojich faktúrach neuvádzali DPH, lebo sa domnievali, že nešlo o dodanie tovaru, ale o „finančné vyrovnanie“ oslobodené od DPH.
- V roku 2010 Hella zistila, že jej postup je nesprávny a novými faktúrami zaťažila Volkswagen svojou DPH.
- Následne Hella podala dodatočné daňové priznania a vyčíslenú DPH aj odviedla do štátneho rozpočtu.



- Spoločnosť Volkswagen následne požiadala správcu dane o vrátenie tejto DPH zaplatenej v cene tovaru.
- Správca dane vyhovel jej žiadosti len čiastočne, t.j. rozhodol o vrátení dane len za obdobie, ktoré bolo pokryté 5 ročnou prekluzívnou lehotou.
- Dospel k záveru, že právo na vrátenie DPH vzniklo už dodaním tovaru, kedy vznikla daňová povinnosť.
- Podľa neho, právo Volkswagenu na vrátenie dane za roky 2004-06 v čase podania jej žiadosti už zaniklo.



- Vzhľadom na « cezhraničnú » dodávku tovaru, SD musel na úvod svojej analýzy spresniť, že právo «zdaniteľnej osoby usadenej v členskom štáte na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte - ako ho upravuje smernica 2008/9 - zodpovedá právu na odpočet DPH zaplatenej na vstupe vo vlastnom členskom štáte, ktoré mu priznáva smernica 2006/112».
- Právo Volkswagenu na vrátenie DPH Súdny dvor preto posúdil vo svetle **práva na odpočítanie DPH**.



- V prípade dobavy tovaru (ako vo veci Volkswagen) je DPH splatná vo všeobecnosti vtedy, keď sú splnené **tri kumulatívne podmienky**. Musí ísť o
  - i) plnenie (dobavku tovaru alebo poskytnutie služieb) uskutočnené za protihodnotu;
  - ii) plnenie je uskutočnené zdaniteľnou osobou;
  - iii) plnenie je uskutočnené v rámci územia Únie.
- Tieto podmienky Volkswagen splnil. Sporným bol len okamih uplatnenia práva na odpočítanie DPH.



- Smernica o DPH odlišuje okamih vzniku od okamihu uplatnenia práva na odpočítanie. Poviem to takto:
  - hoci právo na odpočítanie dane podľa jej článku 167 *vzniká* súbežne so vznikom daňovej povinnosti, t.j. pri dodaní tovaru jeho odovzdaním zdaniteľnej osobe (**materiálna/hmotnoprávna požiadavka**),
  - jeho *uplatnenie* je v zmysle jej článku 178 možné až vtedy, keď má zdaniteľná osoba faktúru, v ktorej je vyjadrené dodanie tovaru (**formálna požiadavka**).



- Z formálnej (procesnej) požiadavky vyplýva, že začiatok lehoty na uplatnenie práva na odpočet (vrátenie) dane nemožno stanoviť len na základe okamihu, v ktorom dôjde k dodaniu tovaru, bez ohľadu na všetky ostatné relevantné okolnosti, medzi ktoré patria jednotlivé spôsoby výkonu práva na odpočet DPH aj **dispozícia príslušných faktúr**.



- Faktúry dokladujú súvislosť medzi dvoma platbami DPH:
  - a) platbou, ktorú zdaniteľná osoba uskutočnila za dodanie tovaru, ktorý nadobudla od svojho dodávateľa, a
  - b) platbou, ktorú v prospech zdaniteľnej osoby uskutoční jej odberateľ, keď mu táto zdaniteľná osoba dodá vlastné výrobky.





- Faktúry sú teda dôkazom o uskutočnení vzájomne prepojených transakcií a o zaplatení ceny, ktorá musí zahŕňať sumu DPH vyplývajúcu z uplatnenia príslušnej sadzby dane.
- Faktúry sú nevyhnutným dokladom na uplatnenie práva na odpočítanie dane.
- Takéto doklady za určitých okolností však môžu chýbať, pričom to nebráni uplatneniu práva na odpočítanie dane v neskorších daňových priznaniach.



- Ad 2) Spoločný systém DPH zabezpečuje **daňovú neutralitu**: všetky hospodárske činnosti, ktoré podliehajú DPH, sú záťažené daňou bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky.
- Cieľom systému odpočtov je totiž úplne zbaviť podnikateľa záťaženia DPH splatnej al. zaplatenej na vstupe v rámci všetkých jeho ekonomických činností.
- Ťažiskom práva na odpočet (vrátenie) dane je teda to, že zdaniteľná osoba zaplatí dodávateľovi jeho daň.



- Pojem „ekonomická činnost“ je definovaný extenzívne v čl. 9 ods. 1 smernice o DPH:

„Ekonomická činnost“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“



- Činnosť sa považuje za ekonomickú len v prípade, že smeruje k získaniu pravidelného príjmu. Činnosť, ktorú zdaniteľná osoba vykonáva ako záľubu či aktivitu pre voľný čas alebo bez perspektívy priameho či nepriameho ekonomického zisku, preto nie je súčasťou ekonomickej činnosti tejto osoby.
- Čo predstavuje zdaniteľné plnenie v konkrétnom prípade, nemožno definovať abstraktne, ale závisí to od konkrétnych okolností v konkrétnej situácii.



- Vo veci **Baštová** (C-432/15) sa SD vyjadroval k otázke, či možno na službu „zabezpečenie prevádzky dostihovej stajne“ uplatniť na základe prílohy III smernice o DPH zníženú sadzbu DPH.
- Išlo o kombináciu troch zložiek služieb ako tréning koní, využívanie športových zariadení, celodenné ustajnenie, kŕmenie a ďalšia starostlivosť o koňa, ktoré je jediným komplexným plnením.



- Najvyšší správny súd mal pochybnosti o tom, či tieto služby, ktoré mohli byť v zásade samostatné, možno považovať za jediné plnenie vo vzťahu k pojmu služby „používanie športových zariadení“.
- Majitelia koní, ktorí od pani Baštovej nakupujú služby, nehľadajú totiž len trénera pre svoje kone alebo možnosť využívať jej športové zariadenie, ale aj celodenné ustajnenie a celkovú starostlivosť o tieto zvieratá, a práve táto kombinácia je skutočným cieľom zmluvných strán tohto komplexného plnenia.



- SD bol však iného názoru: služby spočívajúce v tréningu a používanie športových zariadení tvoria v rámci tohto jediného komplexného plnenia dve zložky, ktoré majú z hľadiska jeho cieľa rovnocenný význam, zatiaľ čo služby súvisiace s ustajnením a kŕmením koní a so starostlivosťou o ne sú vo vzťahu k týmto dvom zložkám vedľajšie.
- Táto zložka môže byť teda iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa.



- Z judikatúry SD vyplýva, že o jedinú transakciu ide najmä vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.
- O « využívanie športových zariadení » v zmysle smernice DPH v zásade nejde, ak je kôň len kŕmený, čistený alebo sa o neho personál len stará, alebo ak len odpočíva v stajni či na trávnatých plochách.



- Podľa ustálenej judikatúry môžu členské štáty uplatňovať znížené sadzby dane ako výnimku zo zásady, že sa uplatňuje základná sadzba.
- Výnimky z tejto zásady treba vykladať reštriktívne, pritom použité pojmy v prílohe III smernice o DPH treba vykladať s ohľadom na zvyčajný zmysel.
- SD dotknuté ustanovenia smernice vyložil teda v tom zmysle, že sporné jediné komplexné poskytnutie služieb nemôže byť zdanené zníženou sadzbou DPH.



- Ad 3) Zásada právnej istoty vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej správe nemohla donekonečna spochybňovať.
- Možnosť uplatniť právo na odpočítanie DPH bez časového obmedzenia by však bola v rozpore s touto zásadou.
- SD uznal, že prekluzívnu lehotu nemožno v zásade považovať za nezlučiteľnú so systémom DPH.



- Uplynutie prekluzívnej lehoty vedie k potrestaniu nedostatočne starostlivej zdaniteľnej osoby, ktorá opomenula požiadať odpočítanie DPH na vstupe, a to stratou práva na odpočítanie DPH.
- Táto lehota sa však musí uplatňovať v súlade so zásadou ekvivalencie (rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti) a zásadou efektivity (nesmie znemožňovať alebo neprímerane sťažovať výkon práva na odpočítanie DPH).



- Ad 4) Nikto sa nemôže dovolávať právnymi nariadeniami Únie podvodne alebo ich zneužívať.
- Článok 273 smernice 2006/112 dovoľuje členským štátom prijať opatrenia s cieľom zabezpečiť riadny výber dane a predchádzať daňovým podvodom.
- Tieto opatrenia však nesmú zachádzať nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takýchto cieľov, ani spochybňovať neutralitu DPH.



- Oneskorené zaplataenie DPH nemožno samé osebe stotožniť s podvodom, ktorý predpokladá získanie daňovej výhody v rozpore s cieľom sledovaným mechanizmom DPH.
- Hella ani Volkswagen nekonali podvodným spôsobom.
- Spoločnosti Hella vykonali opravy DPH a splatnú DPH odvedli do štátneho rozpočtu. Hrozba krátenia dane alebo neodvedenia DPH bola odstránená.



- Až po týchto opravách teda boli splnené hmotnoprávne a procesnoprávne podmienky na odpočítanie DPH a Volkswagen mohla požiadať o zbavenie bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v súlade so smernicou 2006/112 a so zásadou daňovej neutrality.
- Volkswagen konala v dobrej viere a nedopustila sa nedostatku náležitej starostlivosti.



- Pred opravami a vystavením faktúr dodávateľom, ktoré zahŕňali DPH, zdaniteľná osoba objektívne nemohla uplatniť svoje právo na vrátenie dane.
- Keďže nedošlo ani k zneužitiu alebo k podvodnej tajnej dohode so spoločnosťami Hella, nemožno Volkswagenu proti jeho právu na vrátenie DPH úspešne namietat' prekluzívnu lehotu, ktorá začala plynúť od dátumu dodania tovaru a pre niektoré obdobia uplynula pred týmito opravami.



- Na rozsudok Volkswagen nadviazal rozsudok SD z 2. 5. 2019 vo veci **Sea Chefs** (C-133/18).
- Spoločnosť Sea Chefs požiadala francúzske daňové orgány o vrátenie preplatku DPH, hoci bola tak, ako Volkswagen, usadená v inom členskom štáte.
- Tu francúzsky správny súd chcel od SD rozhodnutie, či jednomesačná lehota na poskytnutie informácií stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9, ktorú Sea Chefs nedodržala, má prekluzívnu povahu.





- Vo veci Volkswagen SD už spresnil, že právo zdaniteľnej osoby na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte podľa smernice 2008/9 zodpovedá právu na odpočet DPH zaplatenej na vstupe vo vlastnom členskom štáte.
- Vo veci Sea Chefs išlo nielen o spôsoby výkonu práva na odpočet DPH, ale aj o lehotu stanovenú na « dodatočné informácie » podľa smernice 2008/9.
- V tom najmä sa táto vec líšila od veci Volkswagen.



- Znova pripomeniem, že smernica 2008/9, ktorá má za cieľ ustanoviť podrobné pravidlá pre vrátenie DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia, stanovuje, na rozdiel od smernice 2006/112, niekoľko lehôt týkajúcich sa postupu na podanie žiadosti a priznania vrátenia DPH.
- Vo veci Sea Chefs išlo hlavne o posúdenie povahy lehôt, ktoré stanovuje v čl.15 ods.1 a čl. 20 ods.1.



- Zo znenia čl. 20 ods. 2 smernice 2008/9 nie je jasné, či jednemesačná lehota, ktorá je tam stanovená, je prekluzívnej povahy, keďže formulácie ako „nie skôr ako“ alebo „najneskôr“, ktoré táto smernica uvádza pri lehote stanovenej v čl.15 ods. 1, chýbajú.
- Prvou reakciou SD bolo, či neprítomnosť takej formulácie v čl. 20 ods. 2 smernice 2008/9 v porovnaní s čl.15 ods. 1 tejto smernice treba považovať za významnú, alebo len za čisto náhodnú?



- Ďalšou jeho reakciou bolo konštatovanie, že znenie čl. 20 ods. 2 smernice 2008/9 samo osebe neumožňuje zistiť, či lehota, ktorá sa v ňom uvádza, predstavuje prekluzívnu lehodu alebo nie.
- Skúmal preto, či povahu tejto lehoty nemožno vyvodiť z kontextu, do ktorého toto ustanovenie zapadá v smernici 2008/9, a z cieľa ustanovenia.
- Následne SD usúdil, že jednemesačná lehota na dodatočné informácie má len « nezáväznú » povahu.



- Skúmanie kontextu sa však nezaobišlo bez ťažkostí:
- Komplikáciu spôsobil rozsudok vo veci **Elsacom** (C-294/11), ktorý sa týkal výkladu predchádzajúcej smernice, v ktorej sa už uvádzal výraz „najneskôr“ (au plus tard), prevzatý v článku 15 ods. 1 smernice 2008/9 a o ktorom SD rozhodol tak, že tento výraz predstavuje spresnenie, ktoré jednoznačne znamená, že žiadosť o vrátenie dane nemožno platne podať po uplynutí lehoty stanovenej na tento účel.



- Avšak skutočnosť, že čl. 20 ods. 2 smernice 2008/9, na rozdiel od čl. 15 ods. 1 tejto smernice, neobsahuje výraz „najneskôr“, naznačuje, že normotvorca Únie v kontexte smernice 2008/9 nemal v úmysle zaviesť prekluzívnu lehotu v čl. 20 ods. 2 tejto smernice.
- Okrem toho, lehoty, ktoré by viedli k zániku práva na vrátenie DPH a vzhľadom na zásadu neutrality, ktorá je jeho ústredným prvkom, musia nevyhnutne byť stanovené jasne a jednoznačne.



- SD prihliadol aj na to, že žiadosť o vrátenie DPH upravená v čl. 15 smernice 2008/9 musí byť podaná zdaniteľnou osobou, kým « dodatočné informácie », ktoré požaduje čl. 20 tej istej smernice, sa môžu vyžadovať od inej ako zdaniteľnej osoby alebo od orgánov v členskom štáte, v ktorom je usadená.
- Teda prekluzívna lehota je sankciou zdaniteľnej osoby, ktorá opomenula v stanovených lehotách požiadať o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.



- V tomto prípade absencia odpovede alebo odpoveď po uplynutí stanovenej lehoty zo strany tejto inej osoby alebo týchto orgánov by napriek tomu, že zdaniteľná osoba nemôže žiadnym spôsobom ovplyvniť odoslanie odpovede, viedla k strate práva zdaniteľnej osoby na vrátenie DPH, v rozpore so základnými zásadami, ktorými sa riadi spoločný systém DPH.
- SD analyzoval aj ďalšie články tejto smernice.



- SD takto rozhodol, že lehota jedného mesiaca stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 na to, aby boli členskému štátu vrátenia dane poskytnuté dodatočné informácie, ktoré tento členský štát požaduje, nepredstavuje prekluzívnu lehotu.
- Zdaniteľná osoba má teda možnosť predložiť dodatočné informácie určené na potvrdenie existencie jej práva na vrátenie DPH ešte v rámci konania pred vnútroštátnym súdom.



- Vo veci **Profitube** z troch kumulatívnych podmienok dodávky tovaru bola ťažiskom sporu tretia podmienka: Či plnenie je uskutočnené « v rámci územia Únie », ak
- bol tovar dovezený z tretej krajiny,
  - umiestnený v režime colného uskladňovania,
  - spracovaný v režime aktívneho zošľacht'ovacieho styku,
  - predaný bez opustenia colného skladu a nakoniec
  - znova vratený do režimu colného uskladňovania.



- V predmetnom prípade nebolo sporné:
- že spoločnosť Profitube je zdaniteľnou osobou zaregistrovanou na účely DPH,
- že taký predaj, aký je predmetom sporu, predstavuje dodanie tovaru zdaniteľnou osobou za protihodnotu a
- že miestom dodania bolo miesto, kde sa tovar nachádzal v čase uvedeného predaja, teda verejný colný sklad používaný spoločnosťou Profitube, nachádzajúci sa na území Slovenskej republiky.



- Najvyšší súd SR sa SD konkrétne pýtal, či sa colný sklad nachádzajúci sa na území členského štátu nachádza aj za tejto skutkovej situácie „v rámci územia štátu“ v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice a
- či predaj, ktorý je predmetom sporu, možno považovať za plnenie, ktoré podlieha DPH.
- Odpoveď SD bola pozitívna.



SD svoju odpoveď oprel v podstate o tieto dôvody:

- Žiadne ustanovenie šiestej smernice nestanovuje, že by sa colné sklady, či už verejné alebo súkromné, nenachádzali „v rámci územia štátu“, ak sa nachádzajú na území členského štátu.
- Colný kódex, pokiaľ ide o jeho pôsobnosť, nepriznáva colným skladom osobitné postavenie.
- Taký predaj, aký je predmetom tohto sporu, v zásade podlieha DPH na základe šiestej smernice.



- V súvislosti s touto vecou urobím dve veľké zátvorky:
- Prvá sa bude týkať otázky boja proti daňovým podvodom, únikom a zneužitiam, na ktorý sa zamerala jedna z položených otázok. « *Kde sa začína zneužitie, tam sa končí právo* » (generálny advokát Saugmandsgaard Øe, návrhy, vec Altun, C-359/16).
- Druhá sa dotkne prejudiciálnej povinnosti súdu poslednej inštancie podľa ods. 3 článku 267 ZFEÚ.



- Ad 1) Vo veci Profitube Súdny dvor neskúmal otázku týkajúcu sa doktríny zneužitia práv podľa rozsudku **Halifax a i.** (21. 2. 2006, C-255/02), ktorá bola položená len pre prípad, že DPH sa neuplatňuje.
- NS v tejto súvislosti zaujímalo, či aktivity Profitube môžu byť označené za zneužívanie systému: získanie daňovej výhody prostredníctvom colného konania.
- Získanie daňovej výhody teda považoval za možné zneužitie práv. Pozrime sa, kedy k tomu dochádza:



- Rozsudok **Halifax** (C-255/02, 21.2.2006) preniesol skoršie kritériá pojmu « zákaz zneužitia práva » aj na oblasť daňového práva.
- V bodoch 69 a 70 tohto rozsudku Súdny dvor vyjadril všeobecnú zásadu, že plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhodu stanovenú právom EÚ, sa majú považovať za zneužitie aj v oblasti DPH.





- Nedávno SD upresnil boj proti podvodom, daňovým únikom a zneužívaniu v ďalších veciach DPH ako napr. v rozsudkoch **WebMindLicenses** (C-419/14, 17.12.2015) a **Dzivev** (C-310/16, 17.1.2019).
- Povinnosť proti tomu bojovať ukladajú čl. 325 ods. 1 ZFEÚ a čl. 273 smernice DPH.
- Smernica 2017/1371 o boji proti podvodom, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie, prostredníctvom trestného práva (uplatňuje sa od 6. 7. 2019).



- Zásada zákazu zneužitia práva, ako je uplatňovaná v oblasti DPH na základe judikatúry vychádzajúcej z rozsudku Halifax, má všeobecný charakter, ktorý je na základe svojej povahy vlastný všeobecným zásadám práva Únie (rozs. **Cussens**, 22.11.2017).
- Uplatnenie právnej úpravy Únie totiž nemožno rozšíriť tak, aby zakrývalo transakcie, ktoré sú vykonávané s cieľom získať výhody stanovené právom Únie podvodom alebo jeho zneužitím.



- Čím je táto zásada charakterizovaná?
- « Zneužívanie » je možné konštatovať len vtedy, ak sa s ohľadom na „všetky objektívne prvky“ preukáže, že základným účelom daných operácií je získanie daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi.
- Pojem « zneužitia práva » v systéme DPH funguje na základe testu pozostávajúceho z dvoch prvkov: subjektívneho a objektívneho prvku.



- Objektívny prvok: predmetné plnenia, napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice DPH a vo vnútroštátnej právnej úprave, vedú k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.
- Subjektívny prvok: zo súboru objektívnych skutočností vyplýva, že hlavným cieľom predmetných plnení je získať daňovú výhodu.



- Príslušné vnútroštátne orgány teda nemajú skúmať, aký bol subjektívny zámer účastníkov, ale majú vychádzať z objektívnych okolností, akými sú napríklad tajná dohoda medzi vývozcom a dovozcom alebo čisto umelá povaha daných plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi zapojenými do plánu zníženia daňového bremena, a na ich základe objektívne určiť účel predmetných činností. Nehľadajú sa teda prchavé subjektívne úmysly účastníkov konania.



- Inými slovami, úmysly účastníkov konania nenáležite získať výhodu z práva Únie sú iba vyvoditeľné z umelej povahy situácie, ktorá sa má posúdiť vo svetle súboru objektívnych okolností a na základe absencie akéhokoľvek iného hospodárskeho opodstatnenia činnosti, ako je daňová výhoda.
- Kľúčovým bodom doktríny zneužitia práva Únie je teda posudzovanie objektívneho účelu pravidiel Únie a uskutočňovaných činností, a nie úmyslov osôb.



- Na druhej strane musí zo všetkých objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získanie daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi.
- Zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod voči daňovým orgánom. Toto iné vysvetlenie preukazuje daňovník.



- Článok 325 ods. 1 ZFEÚ ukladá členským štátom povinnosť boja proti podvodom a akejkoľvek inej protiprávnej činnosti, ktorá poškodzuje finančné záujmy Únie, účinnými a odradzujúcimi opatreniami.
- Povinnosť zabezpečiť účinné vyberanie zdrojov Únie však nezbavuje vnútroštátne súdy povinnosti nevyhnutne dodržiavať základné práva garantované Chartou, keďže v oblasti DPH ide o vykonávanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty.



- V trestnoprávnej oblasti tieto základné práva musia byť dodržiavané nielen v rámci trestných stíhaní, ale takisto v priebehu fázy prípravného konania, od okamihu, keď je dotknutá osoba obvinená.
- Z požiadaviek zásady zákonnosti a právneho štátu vyplýva, že represívna právomoc sa nemôže vykonávať mimo zákonných hraníc, v rámci ktorých je orgán oprávnený konať podľa práva členského štátu, ktoré sa na neho vzťahuje.



- V slovenskom kontexte je vec Profitube zaujímavá aj z pohľadu tzv. doktríny „acte clair“, z ktorej vyplýva,
  - >že súd poslednej inštancie nemá prejudiciálnu povinnosť podľa odseku 3, článku 267 ZFEÚ a výkladu tohto článku uvedeného SD v rozsudku **Cilfit a spol.** (6.10.1982, 283/81),
  - >ak dotknuté ustanovenia práva Únie sú na správne uplatnenie tak jasné, že nenechávajú priestor pre akúkoľvek rozumnú pochybnosť.



- Vo veci spoločnosti Profitube Najvyšší súd SR (NS) totiž rozhodoval dvakrát:
- prvý raz, keď s odvolaním sa na doktrínu « acte claire », bez predloženia prejudiciálnej otázky, sám rozhodol v podstate s rovnakým názorom ako SD,
- druhý raz po uvedenej odpovedi SD, keďže prvý rozsudok NS bol spoločnosťou Profitube napadnutý na Ústavnom súde SR, ktorý ho zrušil a vec vrátil NS na ďalšie konanie. Až vtedy sa NS obrátil na SD.



- Ústavný súd (ÚS) konštatoval porušenie základného práva Profitube na súdnu ochranu v zmysle článku 46 ods. 1 Ústavy SR, ako aj jej právo na spravodlivé súdne konanie podľa článku 6 ods. 1 EDĽP, pretože zistil výrazný nedostatok odôvodnenia rozsudku NS.
- Konkrétne vyčítal NS, že ponechal nepovšimnuté argumenty sťažovateľa Profitube, alebo ich zodpovedal len povrchno a okrajovo, navyše svoje
- závery nepredstavil ústavne konformným spôsobom.



- Ponechám bokom, či tomu tak naozaj bolo.
- V každom prípade je z rozsudku SD zrejmé, že si neosvojil tvrdenia spoločnosti Profitube ani ÚS.
- Táto spoločnosť uvádzala pred SD v podstate tie isté argumenty, ako v konaní pred daňovými orgánmi, potom pred krajským súdom (ktorý jej odvolaniu inak vyhovel), pred NS (ktorý na odvolanie vyhovel zase daňovému orgánu) a pred ÚS (ktorý vyhovel ústavnej sťažnosti spoločnosti Profitube).



- Pre vnútroštátny súd nemusí byť vždy jednoduché, aby sám posúdil, či je uplatňované právo Únie také jasné, že nevznikajú pri jeho výklade *žiadne rozumné pochybnosti*, tak ako ich nemal spočiatku ani NS.
- Problematiku « rozumných pochybností » chcem dokumentovať fiktívnym príkladom z úplne inej ľudskej činnosti, ako je sudcovská.
- Príklad vychádza z poznania, že spôsob, akým veci vidíme, je ovplyvnený tým, čo o veci vieme.



- Ide o obraz R. Magritta, ktorý zobrazuje dvojice « predmetu a názvu » na štyroch políčkach.
- Otázkou je, či a pri ktorom políčku vznikajú prekonateľné alebo neprekonateľné ťažkosti nájsť vzťah medzi zobrazeným predmetom a názvom.
- Ponúkajú sa nám mnohé výkladové významy, pričom si nemôžeme byť celkom istý, ktorý je ten správny.
- Je to subjektívne a vzťah medzi tým, čo vidíme, a tým čo vieme, nie je nikdy raz a navždy daný.



Príklad: R. Magritte, *La clef des songes (The Interpretation of Dreams)* (1935) (Jasper Jones Collection)





CVRIA

Ďakujem za pozornosť